

<論文>監査基準の研究：監査基準制定の過程について

著者	永瀬 邦夫
著者別名	Nagase Kunio
雑誌名	経営論集
巻	19
ページ	145-162
発行年	1982-03-31
URL	http://id.nii.ac.jp/1060/00005820/

監査基準の研究

——監査基準制定の過程について——

永 瀬 邦 夫

一 はじめに

監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当り、法令によって強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならないものである。我国の監査基準は昭和25年7月経済安定本部企業会計審議会の中間報告として公表されて以来現在のような監査基準へと展開されてきたのである。当時、我国の監査基準設定の参考にされたのが、アメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants, AIA 後の American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) による監査基準 (general accepted auditing standards) であった。アメリカにおける監査基準の発展も歴史的には浅いものであり、その制定は1930年代に起った一つの事件を契機に始まったといわれる。その事件とは、McKesson & Robbins 会社事件であり、Carey の言葉を借りれば、監査の危機 (A Crisis in Auditing) であった¹⁾。本論では、アメリカの監査基準制定の契機になったこの事件を中心に、監査基準制定の過程を考察していく。

注

1) John L. Carey, *The Rise of The Accounting Profession*, 1970, p. 20.

二 監査手続の不一致

我国の監査基準は、監査一般基準、監査実施基準及び監査報告基準の3種に区分され、監査一般基準は、監査人の適格性の条件及び監査人が業務上守るべき規範を明らかにする原則であり、監査実施基準は、監査手続の選択適

用を規制する原則であり、監査報告基準は、監査報告書の記載要件を規律する原則である。監査基準の設定理由として一つには次のように述べられている¹⁾。「監査を実施するに当り選択適用される監査手続は、企業の事情により異なるものであって、一律にこれへ規定することは不可能であり、監査人の判断にまつところが大である。しかしながら監査の能力と経験は個々の監査人によって差異があるから、一切をあげて監査人の自由に委ねることは、必ずしも社会的信用を勝ちうる所以ではない。それと同時に又監査の実施に関しては公正妥当な任務の限界を明らかにしなければ、徒らに監査人の責任を過重ならしめる結果ともなる。従って、監査に対する信頼性を高めるとともに、任務の範囲を限定するため、監査人の判断を規制すべき一定の基準を設けて、これを遵守せしめることが必要である。」

この文章の中でも見られる監査の基準と手続の区別はどのように考えられるのか。AICPAの一般に認められた監査基準 (general accepted auditing standards) では、次のように述べられている²⁾。「監査基準は、監査手続とは相違する。すなわち手続は遂行さるべき行為に関するものであるが、これに対して基準はこれら行為の遂行の資格の標準と、採用された手続の使用によって達成されるべき目標とを取扱うものである。監査手続と区別される監査基準は、監査人の専門的な資格に関与するだけでなく、検査の遂行及び報告における監査人によって及ぼされる判断にも関与する。(auditing standards differ from auditing procedures in that procedures relate to acts to be performed, whereas standards deal with measures of the quality of the performance of those acts and the objectives to be attained by the use of the procedures undertaken. Auditing standards as distinct from auditing procedures concern themselves not only with the auditor's professional qualities but also with the judgement exercised by him in the performance of his examination and in his report.)」

監査の「基準」(standards)という語は、1940年代に入って造られたものであり、それ以前にはなかったのである。基準という用語が新しく造られたのは、一つの事件を契機にしてであり、その事件の生起する背景にその理由を求めなければならない。

A I Aは、1936年「独立公共会計士による財務諸表の検査」(Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants)を、1917年の監

査手続に関する公報の第二改訂版として公表した。この1936年公報は、財務諸表の意義と限界、監査人の広義の責任を論じ、有効な内部統制制度 (effective systems of internal control) におく信頼の適否を強調していた。これらの論述は、証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission SEC) と A I A とが密接に協力した結果であり、これまで欠けていた監査のための概念的基礎を確立したものであった³⁾。しかし、1936年公報には、二つの論点について妥協があった。Chatfield は次のように述べている⁴⁾。「棚卸資産 (inventories) 及び受取勘定 (receivables) の検証に関する監査人の責任について、多年の間、一致した見解が存在しなかった。一部の公認会計士は受取勘定について、当該債務者から直接確認 (confirmation) する方法を採用し、また他の会計士は、内部統制が適切であれば、かかる事項は不必要であるとみなしていた。同様に、多くの監査人は、棚卸数量について立会いかつ試査すべきである (witnessing and testchecking inventory counts) と主張したが、イギリス及びアメリカの伝統的な慣習では、経営者の署名済棚卸表 (inventory sheets signed) に信頼をおいていた。かかる論拠は、会計士は熟達した鑑定人 (appraisers) ではなく、棚卸資産の实地検査を実施したと表明することは、彼等が棚卸資産評価の責任を負う如き印象を与えかねないという点にあった。かかる意見の相違の結果として、1936年の公報は、棚卸資産の立会照査 (physical checking) 及び受取勘定の通信による直接的な確認 (direct mail confirmations) は要請せずと示唆したのである。」

1936年公報によれば、棚卸資産及び受取勘定について次のように述べられている⁵⁾。「在庫品の量・質および状態の場合における会計士の義務および責任は、環境によって異なる。しかし、彼〔監査人〕は、主として、量・質および状態に関する情報を、会社の責任役員および従業員に依存しなければならない。技術的な知識を求めず、かつ実質的な困難をもたらさない事業の場合には、会計士は、依頼者との特別の取決めによって、専門的な知識を不可欠とする場合よりも、いっそう大きな責任をとることが容認されうる。数量が注意深く決定されたこと、かつ、質と状態が十分に考慮を払われたことを確かめるため、合理的な質問と試査を行なえ。……棚卸表が、实地棚卸を行ない、価額を決定し、また、計算と集計を行なったことにつき、それぞれ責任ある人たちによって、署名され (to be signed or initiated) ていること

を見きわめよ。……棚卸高を、もし記帳されてあれば在庫品記録 (the stock records) と、数量・価額および評価の裏づけに (in support of quantities, prices and values), 試査による比較 (a test comparison) を行なえ。重要な差異あれば、十分に説明されるべきである。」そして「受取勘定についての最良の検証は、債務者と、負債の存在に関して、直接に通信することである。そして、この手段は、依頼者との協定の後にとられうる。このような確認は、内部牽制の十分な組織をもつ会社の場合にはしばしば不要と考えられるが、不整 (irregularities) を摘発する手段として最も有効なものの一つである。もしそれが採用されるならば、確認依頼者を勘定残高一覧表と比較した後、会計士の返送用宛名をもつ封筒に入れ、かつ、会計士あて返信用封筒を同封してそれらを自身で郵送せよ。」

1936年公報のうちに見られる棚卸資産及び受取勘定の記述の中での意見の差異が、その後間もなく、公共の意見の圧力によって解消されることになる⁶⁾。それは、Mckesson & Robbins 会社の虚偽の発覚を契機とするのである。

注

- 1) 「大蔵省企業会計審議会中間報告」昭和31年12月。
- 2) AICPA, *Codification of Statements on Auditing Standards*, 1977, p. 9.
- 3) Carey, *op. cit.*, p. 21.
- 4) Michael Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1974, p. 135. 津田・加藤訳『チャトフィールド会計思想史』173頁。
- 5) 中西旭『監査原論』123—127頁。
- 6) Carey, *op. cit.*, p. 22.

三 Mckesson & Robbins 事件

1938年初頭 Mckesson & Robbins 製薬会社の債権者 Julian Thompson は、当該企業の製薬原料部門は最も有利な経営活動にもかかわらず、かかる利益が直ちに再投資され、現金が蓄積されていない点に気がついた。また帳簿上に示された製薬原料の在庫品にかけられた保険金額があまりにも過少であったことも不思議であった。先の取締役会は、棚卸資産額を減ずる決定をなし、Philip Coster 社長にそうすべきことを要請したのである。ところが、1938年末の棚卸資産は100万ドルも増加していたのである。疑念をもった

Thompson は、製薬原料の在庫が実際に存在する証拠を経営陣が提出するまで、300万ドルの社債の承認を拒否した¹⁾。Mckesson & Robbins の事件はこれを契機に明るみに出たのである。

1934年の証券取引所法 (Securities and Exchange Act) によって、1939年1月から Mckesson & Robbins 事件について公聴会が開かれた。SEC の調査の目的は、次の諸点を決定することであった²⁾。

- 一 証明する会計士によってなされた監査の性格と範囲
- 二 会計士による監査が一般に認められた基準に一致しているか否か
- 三 一般に認められた監査基準が財務諸表の信頼性を保証するに適切であるか否か

Mckesson & Robbins 事件の SEC によって明らかにされた事実経過は次のごとくである³⁾。「Mckesson & Robbinsの証券は、New York 証券取引所に上場されて取引されており、1934年の証券取引所法のもとで登録されていた。1937年12月31日の年度末の同社及び子会社の財務諸表は、Price, Waterhouse 会計事務所により証明され、当委員会と New York 証券取引所に提出され、株主に対して87,000,000ドルにのぼる連結総資産を報告していた。これらの資産のうちほぼ19,000,000ドルが全く架空のものであることは現在知られている。架空の項目は、棚卸資産10,000,000ドル、受取勘定9,000,000ドル、銀行預金75,000ドルからなり、それらは、Mckesson & Robbins 会社の Connecticut 支店と、子会社の一つである Mckesson & Robbins, Ltd の帳簿に記録されていた全く架空の海外薬品事業たる Bridgeport 事務所での営業活動から発生したものであった。1937年度中、これらの事業単位における架空売上は、18,247,020ドル60セントにのぼり、架空の粗利益は1,801,390ドル60セントと記録されていた。

虚偽 (fraud) の発覚時点又は1938年12月頃に、架空資産はほぼ21,000,000ドルに増加していた。虚偽は、1926年11月に Girard & Co. との合併以来、Mckesson & Robbins の社長 Frank Donald Coster によって工作されていた。現実には、Coster は Philip M. Musica であり、後者の名前で商業詐欺 (commercial frauds) で有罪とされていた。虚偽を実行するに当り、Coster は後年には主に彼の三人の兄弟を手伝わせたのである。George E. Dietrich, 同社の財務部長補佐 (assistant treasurer) であり、本名は George,

Musica, Robert J. Dietrich, Bridgeport の Mckesson & Robbins の発送, 受入, 保管部門の長であり, 本名は Robert Musica である。George Vernard, 本名は Arthur Musica は, 事務所, 郵送先名簿, 銀行勘定及び Mckesson の諸会社がおそらく架空の事業を行なったダミー会社の活動を管理していた。

詐欺 (deception) を成し遂げるため, 仕入は, Mckesson の諸会社によって, 5つのカナダの売り主からなされたようにし, それら売り主はその後 Mckesson の勘定のため, 彼らの倉庫に商品を保管しているようにみせかけた。売上は, Mckesson の勘定のため W. W. Smith & Co. によって行なわれたようにみせ, 商品は後者によって直接カナダの売り主から得意先へ発送しているようにした。仕入代金の支払と売上代金の回収は, Mckesson の勘定のため, Manning & Co. という Montreal の銀行業者によって行なわれているようにした。

W. W. Smith & Co., Manning & Co. そして5つのカナダの売り主は, 架空取引をささえるために Coster によって使用された全く架空かあるいは単なる口実であったことは現在判明している。これらの企業名で印刷され作成された送り状, 通知及び他の証憑類は, 架空の取引に現実味を与えるために使用されたのである。これらの書類作成に加えて, Smith と Manning との一連の契約や保証そして Smith に関する偽造信用報告が使用された。商品が売却されたと仮定された外国会社は実際に存在していたが, McKesson によって表明されたような事業は何ら行なわれていなかった。

架空の取引は, 1923年1月31日に会社組織にされた Coster の前の会社である Girard & Co. の存在中の初期に源を発しており, 上述の金額に達するまで増加して行ったわけであった。」

結果として, Coster とその一派は, 12年間の間に, Mckesson & Robbins 会社から約290万ドルも私消していたのである。

1939年2月30日の公聴会において, 12名の会計専門職 (accounting profession) が証人として呼ばれ, SEC 側の主任会計士 William W. Werntz によって調査された。これらの証人に問われた質問は, A I Aの1936年公報に関するものであった。彼らの証言の一致点は, 1936年公報の目的が, 新しい手続を導入すること又は古い手続を改善するということよりむしろ, 会計専

門職や大衆のために一般に認められた実務を公式化すること (to formulate generally accepted practice) であった、ということである。しかも、これらの証人の意見では、当該会計事務所によって実施された手続は、当時一般に認められていた手続と同じであったということである⁴⁾。

すなわち、「1935年以前の監査では、会社の従業員の署名済棚卸表が提出されており、1934年以後は、カナダの仕入先が保管している棚卸数量の確認書 (written confirmations) を入手し、それと注文書を試査 (test-checked) している。毎年2名もしくはそれ以上の会社役員が貸借対照表に記載されている棚卸資産の状態及び数量に関して正式に証明した。売掛金は通信により確認されなかったが、得意先勘定の貸方記入は現金収納帳の記入内容と比較され、製造原料販売の記録は継続棚卸記録 (perpetual inventory records) と得意先への送り状及び船荷通知状 (shipping advices) ——すべて偽造であった——に対して試査されていた⁵⁾」のである。このように、Mckesson & Robbins 会社の監査を行なった Price, Waterhouse 会計事務所は、A I A の1936年公報に表明された一般に認められた監査手続に準拠していたことになるのである。

注

- 1) Chatfield, *op. cit.*, p. 135. 前掲書, 173頁。
- 2) SEC, *Accounting Series Releases*, No. 19, pp. 26-27
- 3) *ibid.*, pp. 28-29
- 4) James Don. Edwards, *History of Public Accounting in the United States*, 1978, p. 165.
- 5) Chatfield, *op. cit.*, p. 136, 前掲書, 173頁。

四 Mckesson & Robbins 事件に関する SEC の結論

Price, Waterhouse 会計事務所の監査手続について、特に1936年公報において議論の余地があったとされる棚卸資産及び受取勘定についての監査手続に関して、SECは次のように述べている¹⁾。受取勘定について、「全体として見れば、Price, Waterhouse 会計事務所によって採用された受取勘定の監査計画 (audit program) は、勘定の確認が計画の中に含まれていなかったけれども、財務諸表の検査のための当時の一般に認められた手続に一致

していた。しかしながら、この事件の諸事実は、『実践的かつ合理的である場合は常にそして受取手形と売掛金の合計が企業の流動資産又は総資産の相当部分を表示する場合には (wherever practicable and reasonable, and where the aggregate amount of notes and accounts receivable represents a significant proportion of the current assets or of the total assets of a concern)』必要な手続として受取手形及び売掛金の確認を以後採用する際に、確認の効用と専門職の知恵 (the utility of circularization and the wisdom of the profession) を論証しているのである。」

棚卸資産について、「棚卸資産の検証のための Price, Waterhouse 会計事務所の監査計画は、本質的に、当時の一般に認められた監査実務によって規定されたものであった。しかしながら、相当の意見の差異が、数量、質及び状態の物的検証に関して監査人の義務と責任の範囲について、この期間に会計士の間にあったと我々は考える。Price, Waterhouse は、多くの専門職と同様に、棚卸資産の数量、質及び状態の検証は記録に限定されるべきであるという立場をとっていた。しかしながら、監査人は、試査によってか、棚卸の立会によってか、これらの方法の組合せによるか (by test counts, by observation of the inventory taking, or by a combination of these methods) して、棚卸資産との物的接触を得るべきであるという、我々が是認する見解を支持する等しく権威ある意見をもつ多くの人々がいた。棚卸資産の慎重な検証は、この事件では、虚偽を発見するために必要とされなかった。それ故、Price, Waterhouse 会計事務所の見解の下でさえ、実際に棚卸を行なった従業員の調査をなし、依頼人によって表明された通りの棚卸資産が存在したか否かを実査 (inspection) によって決定できなかったことを、他の会計士が大目に見るであろうことは、我々には不満足なことである。我々は、依頼人の棚卸資産との物的接触を要求する手続を通常な (normal) ものとして以後採用するさい会計専門職の行為に委ねるものである。」

そしてさらに SEC の結論は次のように続く²⁾。「記録、専門的証人の証言及び認められた権威ある文献によって明らかにされた事実に基づく我々の結論は、Price, Waterhouse 会計事務所によって遂行された監査は、大体は、範囲と用いられた手続に関して、Girard-Mckesson 契約の期間に必須のものと一般に考えられていたものに形式的には一致していた。資産及び利

益の著しい過大表示 (gross overstatement) を発見できなかったことは、監査業務が行なわれたその方法に帰することができる。業務を実施する際に、彼らは、専門的工作に必要で、また監査において周知の権威ある著書において推奨されている入手しうる証拠に関わるあの程度の用心、せんさく、そして分析 (that degree of vigilance, ingenuity, and analysis) を用いることができなかった。さらに、より良い実務と考えられ、かつ多くの会計士によって用いられているけれども、公聴会以前には、専門職によって必須のもと考えられていなかった監査方法 (audit steps) である、規則的な棚卸資産の実査と受取勘定の確認を含む手続による実際の立会及び独立の確認によって、監査人が同会社の記録を強めたならば、過大表示は開示されたであろう。…しかしながら、検査されている会社の記録や証憑によって明らかにされた諸事実が実査又は独立の確認によって監査人によってより広くチェックされるという監査手続の発展上重要な前進 (a material advance in the development of auditing procedures) である、と我々は強く感じる。監査の基礎が、帳簿や記録に現われる資料に限られていた時代は、もしかして存在していたとしても、その時代は過ぎ去って久しい。長年の間、会計士は、通常適用される手続のなかで、資産、負債の現実の存在を実査又は独立の確認によって立証するため、記録の外へ (outside the records) と進んできた。この報告で繰り返し指摘されたように、このことが拡大される多くの方法がある。特に、棚卸資産の実査や受取勘定の確認に関する監査手続は、公聴会以前では、任意な方法 (optional steps) と考えられていたが、種々の会計団体によってすでに採用された解決策に一致して、投資家に対する包括的かつ信頼しうる財務諸表 (comprehensive and dependable financial statements to investors) の表示に関する通常の監査手続として認められるべきである、というのが我々の意見である。」

SECのかかる結論について、Price, Waterhouse 会計事務所は、次のような表明をなしている³⁾。「我々の検査の範囲及び手続は契約時点の専門的基準に実務的に一致していたと、SECの報告は明確に認めている。我々の契約期間中一般に遂行されていなかったが、この特別の虚偽の結果としてそれ以来広く展開されてきた監査手続の基準は、この事件には適用不能であるとは明らかである。」

しかしながら、Price, Waterhouse 会計事務所は、1933年1月1日以降 Mckesson & Robbins 会社より受領した監査手数料を同会社に返済しているのである。1940年11月、Mckesson & Robbins 会社の管財人である William Wardall に次のような書簡を送付した⁴⁾。「貴兄は、同会社から横領する謀議に加わった債務者たる前社長、その三人の兄弟及び他の人たちの虚偽と不正に関して、Mckesson & Robbins 会社、前社長そして前任者及び子会社によって受けた損失を我々に通知してきました。貴兄はまた、Mckesson & Robbins 会社の役員や取締役のあるものは虚偽の存在を発見することができなかったことに、義務の遂行上怠慢であり、それ故に、それによって生じた損失に法的に責任を有するかもしれないと、公言してきました。独立公共会計士として、我々もまた、Mckesson & Robbins 会社の帳簿や記録に関する我々の検査が、かかる虚偽、不正及び損失を開示しえなかったという事実によって、かかる損失に責任を有するかもしれないという貴兄の主張を共に議論してきた。我々がすでに貴兄に通知してきたように、Mckesson & Robbins 会社との関係期間中の我々の義務は、注意深くかつ一般に認められた会計実務や手続に従って行なわれたというのが、証券取引委員会や独立に行動する我々事務所のメンバーによって、照尺に照らしてさえ、あらゆる事実の吟味後に形成された我々の確固たる確信である。その後の開示がある追加の手続が虚偽の発見を生むかもしれないという可能性を示しているけれども、かかる手続は、一般に認められた会計実務のもとでは必要とされていないし、慣習的でもなく、また我々のサービスを依頼する Mckesson & Robbins の役員の明確な指令がなければ着手され得なかった。役員たちは、我々の検査が資金の不正流用か勘定操作 (misappropriations of funds or manipulations of the accounts) かを明らかにするには十分に広範囲なものではないと文書で通知されたにもかかわらず、彼ら役員たちは我々を指図することはなかった。我々が雇用され我々の証明書(certificates)によって及び我々の報告書によって述べられた限られた性質の検査という行為において、我々は怠慢な行為又は不作為の罪 (guilty of any negligent act or omission) はなかったし、あるいはその逆に間違いもしていなかったが、我々は Mckesson & Robbins 会社が犠牲者 (victims) であったと同じ虚偽の犠牲者であったということが、我々の立場である。さらに、当該の損失に関して我々

に責任を負わせようとする如何なる訴訟においても、この立場は維持されるものと我々は信じている。Mckesson & Robbins 会社の前社長らによって欺まされた虚偽の結果として、Mckesson & Robbins 会社の種々の財務諸表は、財政状態と経営成績(their position and the results of their operations)を公正に(fairly)に表示しているという趣旨の意見を我々は表明してきた。虚偽の発見に伴って、これらの意見が誤りであると判明した。十分な配慮と高度の専門的な基準に従って業務を遂行した後に意見は誠実に与えられた、という事実にもかかわらず、我々は進んで、1933年1月1日以降のかかるすべての意見によって受領した総額 522,402 ドル29セントを返済することを申し出る。」

Price, Waterhouse 会計事務所は、Mckesson & Robbins 会社の監査においては、当時一般に認められた監査手続に従って監査を実施したことは、SECの公聴会の証言においても明らかなことであつた。しかしながら、SECのMckesson & Robbins事件に関する結論にあるごとく、Price, Waterhouse 会計事務所の側にも十分なる配慮が欠けていたとも言えるのであろう。そのためにこそ、監査手数料の返済を申し出ざるを得なかったのであろうし、それ以上に、監査手数料の返済という出来事自体が、当時の会計専門職に与えた影響は重大なことであつたことは、想像するに困難なことではない。Demondは、「Coster-Musicaの話は、会計専門職のもつ限界と経営者たちとによる絶えることのない実地練習の一つ(one of ceaseless experimentation with the limitations of accountancy and directorships)であつた⁵⁾」と述べている。

ところで、事件の中心人物である F. D. Coster すなわち、Philip Musiac は、1938年12月16日午後、逮捕直前に自殺した。自殺する直前に彼は、Morwill Goddard の “What interests People and Why” という本を読んでおり、次の文章に線が引かれていたという⁶⁾。「大衆が知らされたことのない真実とは、大制度の複雑な財務は、十分にチェックされ得るのでどの取引も、過度の時間と費用を除けば、検証されるという実践的システムがこれまで考案されたことがない、ということである(The truth, which the public has never been told, is that no practical system has ever been devised by which the complicated finances of a large insitution can be thoroughly checked so

that every transaction is verified, except at prohibitive time and cost).」

注

- 1) SEC, *op. cit.*, pp 31-32
- 2) *ibid.*, pp. 34-35
- 3) *The Journal of Accountancy*, 1940, p. 95 Findings and Opinions.
- 4) C. W. DeMond, *Price, Waterhouse & Co. in America*, 1980, pp. 272-273. Edwards, *op. cit.*, pp. 166-167.
- 5) DeMond, *op. cit.*, p. 262.
- 6) *ibid.*, p. 262.

五 監査基準の制定

Mckesson & Robbins 事件を契機に A I A は、1936年公報の見直しをすることにし、1939年5月に、監査手続委員会 (the committee on auditing procedures) の報告として次の問題について勧告を行なったのである。

棚卸資産の検査

受取勘定の検査

独立公共会計士の選任

独立公共会計士の報告様式

これらの勧告は、「監査手続の拡張 (Extention of Auditing Procedures)」として公表された。

棚卸資産及び受取勘定については、次のように拡張されたのである¹⁾。

棚卸資産について、「(A)今後、独立した公認会計士が、棚卸資産を一重要要素とする企業財務諸表について、署名を付けて報告をしようとする場合、次[の手続]が一般に認められた監査手続 (generally accepted auditing procedure) であるべきである。

棚卸資産諸勘定および諸記録について試査と照合 (auditing tests and checks) を行なうことに加えて、彼 (会計士) が、実施可能にして合理的である限り、自らまたは彼の代理によって、実地棚卸に出席し、かつ、適当な観察と質問によって、実地棚卸の方法の有効性を、また、依頼者の提示する棚卸表とその諸記録に置かれうる信頼度を、確かめるべきである。[なお]、これに関連して、公認会計士は、彼の観察下に実地棚卸がテストされることを求めうる。

(B) 今後、棚卸資産が通常の営業過程において倉庫業者その他の外部の保管者の許にある場合は、このような保管者から書面による直接の確認〔を求めること〕が、承認される手続である。ただし、その金額が企業の流動資産の、また資産会計の一重要部分を占める場合は、独立した公認会計士は、補足的な諸質問 (supplementary inquiries) を行なうべきである。」そして、受取勘定は次のように拡張された。「今後実施可能であって合理的である限り、手形および帳簿債権〔受取勘定〕の合計額が企業の流動資産または資産合計の一重要部分を占める場合には、債務者との直接の通信により手形および帳簿債務の確認〔を求めること〕は、公認会計士の監査報告の伴なう財務諸表監査における一般に認められた監査手続とみとめられるべきである。なお、各監査における受取勘定確認の方法・範囲および時間は、また、全部の受取勘定かその一部かは、独立した公認会計士によって、彼の判断を要する他の手続面におけるように、判定されるべきである。」

A I Aによる勧告、すなわち「監査手続の拡張」は、SEC による McKesson & Robbins 事件の裁定前に公表されたものであり、SEC のこの事件の結論でも述べられているように、会計諸団体の努力がここに示されたものといえるのである。

1939年 A I Aの年次大会における講演の中で、McKesson & Robbins 事件の公聴会の SEC側の主任会計士であった W. W. Wenntz が、「我々が会計原則に費やしてきた時間に対比して、合理的な監査が行なわれたか否かという問題に関係する主張は以前ほとんどなかった」とのべ、独立監査の基本概念、経営者と独立監査人の相対的責任、監査が遂行される能力、財務諸表と脚注に含まれる情報についての監査人の責任、そしてかかる財務諸表を誤らしめないために要求される開示についての監査人の責任を論じたのである²⁾。この講演が監査の基本的基準の展開を導いたのであった。

1941年2月 SECは、新たに「証明書」の追加規則を公布し、監査は一般に承認される監査基準に従うべき旨を成文化し、「会計士の証明書は、監査が、環境に応じ、一般に認められた監査基準にしたがって行なわれたかどうかを、開陳しなければならない (The accountant certificates……shall state that whether the audit was made in accordance with generally accepted auditing standards applicable in the circumstances)」と規定し、さらに、「本委

員会の解釈に従えば、一般に認められた監査基準 (generally accepted auditing standards) とは、単に一般に認められた通常の手続 (generally recognized normal auditing procedures) が使用されることのみではなく、さらにこの手続が適当に訓練された者により職業的能力をもって適用されることである」
との解説が SEC より示されたが、SEC と A I A との論議から、次のような見解が示され、「監査基準は、監査手続によって得られる証拠の性質と範囲を規制する監査の根本原則とみなすことができる (Auditing standards may be regarded as the underlying principles of auditing which control the nature and extent of the evidence to be obtained by means of auditing procedures)」
として、監査基準と監査手続の区別が強調されることになったのである³⁾。

1947年 A I A は、「監査基準試案」(Tentative Statement of Auditing Standards-Their Generally Accepted Significance and Scope) を公表した。その序文には次のように述べられている⁴⁾。

「監査基準は、監査手続と区別されるべきものといえよう。後者は遂行されるべき行為に関するものであるが、これに対して前者はこれら行為の遂行の資格の標準と、採用された手続の使用において達成されるべき目標とを取扱うものである (Auditing standards may be said to be differentiated from auditing procedures in that the latter relate to acts to be performed, whereas the former deal with measures of the quality of the performance of those acts, and the objectives to be attained in the employment of the procedures undertaken)」

この序文は、AICPA の現在の文章とはほとんど同じものであると考えて良いものである。AIA は、この試案で監査基準を、一般基準 (general standards)、実施基準 (standards of field work)、そして報告基準 (standards of reporting) に区別しており、この試案自体は、翌年の1948年 A I A の年次大会において承認され、一般に認められた監査基準 (Generally Accepted Auditing Standards-Their Significance and Scope) として公けにされることになる。この一般に認められた監査基準は、1949年に報告基準に一項を付加し、現在の AICPA の監査基準として成立することになる⁵⁾。

注

1) 中西旭, 前掲書, 142頁。

- 2) Carey, *op. cit.*, p. 147.
- 3) 中西旭, 前掲書, 28頁。
- 4) Carey, *op. cit.*, p. 148.
- 5) 1947年試案と現在の監査基準と対照して表示することで, 監査基準の本質の変動の無さを明確にしておく。

1947年試案	AICPA 監査基準
一般基準 (General Standards)	
(1) 専門的能力の原則 The examination is to be performed by a person or persons having adequate technical training and proficiency as an auditor	同 左
(2) 独立性の原則 In all matters relating to the assignment, an independence in mental attitude is to be maintained by the auditor or auditors	同 左
(3) 正当な注意の原則 Due professional care is to be exercised in the performance of the examination and the preparation of the report	同 左
実施基準 (Standards of Field work)	
(1) 計画性の原則 The work is to be adequately planned and assistants, if any, are to be properly supervised.	同 左
(2) 内部統制信頼性測定の原則 There is to be a proper study and evaluation of the existing internal control as a basis for reliance there on and for the determination of the resultant extent of the tests to which auditing procedures are to be restricted.	同 左
(3) 証拠力の原則	

Sufficient, Competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation, inquiries, and confirmations to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements under examination

報告基準(Standards of reporting)

(1) 会計原則準拠に関する報告の原則

The report shall state whether the financial statements are presented in accordance with generally accepted principles of Accounting

(2) 継続適用に関する報告の原則

The report shall state whether such principles have been consistently observed in the current period in relation to the preceding period.

(3) 公開明示充足の原則

Informative disclosures in the financial statements are to be regarded as reasonably adequate unless otherwise stated in the report

同 左

同 左

同 左

同 左

(4) 意見表明, 意見差控の場合は理由表示, および, 検査の概要並びに責任範囲指摘の原則

The report shall either contain an expression of opinion regarding the financial statements, taken as a whole, or an assertion to the effect that on opinion cannot be expressed. when an overall opinion cannot be expressed, the reasons there-

for should be stated in all cases where an auditor's name is associated with financial statements, the report should contain a clear-cut indication of the character of the auditor's examination, if any, and the degree of responsibility he is taking.

中西旭, 前掲書, 30-33頁。

Carey, *op. cit.*, pp. 148-149.

AICPA, *op. cit.*, pp. 9-10.

六 むすびにかえて

我国の監査基準は、アメリカの監査基準を手本に設定されたものであった。アメリカの監査基準も、Mckesson & Robbins 会社の虚偽事件を一つの契機にして制定されたものであった。我国の監査基準及び準則も、その制定以来何度か改訂が加えられている。昭和40年に監査実施準則の改訂が、昭和41年に監査基準及び監査報告準則が全面的に改正され、そして昭和51年に監査実施準則及び監査報告準則の改訂が行なわれた。ここで特に注目すべき点は、昭和41年に全面改正されたことである。その改訂の背景には、昭和39年から昭和40年初頭に至る間の企業の倒産が相ついだからである。たとえば、日本特殊鋼、サンウエーブ、富士車輛、そして山陽特殊製鋼であった。これらの企業の倒産によって、企業の監査について、監査体制の強化を要求する世論の聲が高まった。ここに、我国の監査基準及び準則への改訂への動きが高まり、アメリカの監査手続から監査基準への展開ないしは監査手続の拡張と同じような展開がみられたといっても過言ではない。AIA は、Mckesson & Ribbins 事件において、SEC報告が出た後に、SECとの共同作業によって今日の監査基準の土台を築いてきた。The Journal of Accountancy 誌上において、この事件に関するSEC報告について、次のように論じている¹⁾。「会計専門職への信頼が委員会報告のうちに反映されている」とである。我国の監査基準制定が如何であれ、「監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納

要約した原則」であり、監査基準の最初の公表以来30年以上を経た今日、特に現在の経済的・社会的状況を考慮しつつ、会計専門職の立場から考慮した一般に公正妥当と認められる監査基準を、我国の土壌のうちに求める必要があるのではなかろうか。常に監査の危機は、目前にあると。

(1982年1月21日)

注

- 1) Editorial, *The Journal of Accountancy*, Jan. 1941, p. 3.